



ACADEMIA MILITAR
M I L I T A R Y A C A D E M Y

Auditoria – Artigo Científico

Controlo interno na Setor Público: Caso da Guarda Nacional Republicana

Rafael da Silva Gomes¹

Junho 2017

¹ Cadete-Aluno 4.º, Mestrado Integrado em Administração da Guarda Nacional Republicana, Academia Militar, Lisboa, E-mail: rafa1994gomes@hotmail.com

Resumo

A existência de uma “cultura de controlo” da Administração Financeira do Estado é algo recente na moderna gestão pública portuguesa. Com efeito, o Sistema Nacional de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado define como um dos objetivos da criação daquele sistema e para o qual devem concorrer, de modo correlacionado, as estruturas da administração, permitindo que, nos vários níveis da Administração Financeira do Estado se assuma de modo generalizado, a consciência da decisiva relevância do controlo como ferramenta de melhoria da gestão.

A metodologia utilizada consistiu na pesquisa bibliográfica a partir de documentos já publicados, nomeadamente livros e artigos científicos da área da auditoria, legislação acerca do Controlo Interno Nacional e também documentos no âmbito institucional da Guarda Nacional Republicana, legislação e planos.

Desta forma o artigo tem como objetivo a caracterização da estrutura do sistema de controlo interno no setor público, particularizando o caso da Guarda Nacional Republicana. Este artigo procura ainda ser uma ferramenta de estudo acerca do sistema de controlo interno, o qual elucida a sua disposição, dimensão, importância e as suas fragilidades, no caso da instituição em estudo.

Conclui-se com este artigo que a Guarda Nacional Republicana, apesar de possuir as características essenciais para a concretização das suas competências, existem riscos de controlo interno, sobretudo ao nível do processo da despesas e receitas públicas. O Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas identifica estes riscos, graduando-os e propondo ainda medidas de prevenção.

Palavras-Chave: Auditoria; Controlo interno; Setor Público; Inspeção da Guarda

Introdução

Atualmente Portugal encontra-se numa situação que, embora apresente sinais de melhorias, continua a apresentar muitos sinais de fragilidade, de tal forma que possui a segunda maior dívida pública da União Europeia². Estes sinais da fragilidade da economia nacional refletem-se numa cada vez maior contenção orçamental, impondo a todos aqueles que lidam com dinheiros públicos que o empreguem com uma maior eficiência e economia, sendo um reflexo de uma boa administração³.

Para fazer face à mudança, “muitos serviços da Administração Pública têm procurado aplicar noções e conceitos de gestão, focalizando a organização” (Miranda & Santos, 2015, p. 3). Tal como defende Costa (1998), nenhuma entidade pode exercer a sua atividade operacional sem que tenha implementado algum sistema de controlo interno. Isto tem levado a que as entidades instituam sistemas de controlos internos, a vários domínios, por forma assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da Administração Pública.

O presente artigo tem como objetivo caracterizar a estrutura do sistema de controlo interno no setor público, com enfoque especial para a Guarda Nacional Republicana (GNR). Este artigo pretende explicar, quer do ponto de vista da literatura, quer do ponto de vista legislativo, de como o sistema de controlo interno está disposto, qual a sua dimensão, importância e as suas fragilidades, no caso da instituição em estudo.

O artigo encontra-se organizado em três principais capítulos. Após a introdução, é realizada uma revisão de conceitos, nomeadamente sobre a Auditoria Estatal e o Controlo Interno. No capítulo seguinte são descritos os fatores que impulsionaram o controlo interno no Setor Público. Segue-se o último capítulo, onde é caracterizada a estrutura do controlo interno, quais os organismos pertencentes e quais as suas competências, tendo especial atenção à instituição da GNR.

Revisão de Literatura

Atualmente podemos afirmar que todo e qualquer tipo de informação deverá ser credível por forma a que os *stakeholders* possam utilizá-las para a tomada das suas decisões. Surge desta forma a necessidade da auditoria, que pode ser entendida como sendo a “verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos

² Relativamente ao 3.º trimestre de 2016, de acordo com LUSA (2017);

³ Conforme o disposto no art. 5.º do Código do Procedimento Administrativo.

documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade” (IFAC *apud* Tribunal de Contas [TdC], 1999, p. 23).

Auditoria Estatal ou Auditoria do *Management*

The Institute of Internal Auditors (IIA) (2006), afirma que a auditoria no âmbito do Estado é essencial para o desempenho de uma boa governação do Setor Público, devendo fornecer informação imparcial e avaliações objetivas quanto à gestão dos recursos públicos, o que contribui para a *accountability*⁴ e integridade do Setor Público, tendo como consequência positiva o aumento da confiança entre os cidadãos e os seus órgãos públicos. Desta forma “a auditoria no setor público proporciona transparência e credibilidade na governação, assegurando que as suas ações são éticas e legais e que as contas do Estado refletem de forma fidedigna os resultados das operações” (Alves, 2013, p. 81).

Silva (2000) define a Auditoria Estatal como a atividade independente e objetiva, desenvolvida pelo auditor e destinada a acrescentar valor melhorando os resultados e os processos imperativos da organização, ainda o mesmo autor refere que:

“O fim último da Auditoria do *Management* Público é: a avaliação da eficiência, da legalidade, regularidade e eficácia das atividades e ou projetos e dos programas orçamentais e das Políticas Públicas desenvolvidas pelos Serviços. [...] O combate à fraude e à corrupção é um imperativo moral. A Auditoria Estatal deve procurar fazer com que nos seus juízos de valor venha constituindo atos de imoralidade o mau uso que possa ter sido feito dos recursos e a falta de consideração pelo utente” (Silva, 2000, p. 11).

Podemos assim distinguir três importantes finalidades da Auditoria Estatal: (1) preventiva - prevenir erros, omissões e abusos na Administração Pública; (2) corretiva - o trabalho produzido pelo auditor deverá sempre contar as recomendações julgadas necessárias para as correções dos possíveis abusos, erros e omissões detetadas; e (3) a reforma - tem como suporte a ideia de que será possível fazer mais e melhor com menos recursos.

Controlo Interno: Conceito, Componentes e Objetivos

O conceito de controlo interno pode ser entendido por diferentes perspetivas, pelo que se torna importante apresentar um conjunto de conceitos de diferentes autores/instituições. De acordo com o IIA (2014) e *The International Standards of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) (2004) devemos entender o controlo interno como qualquer ação aplicada pela gestão que visa assegurar a confiança e a integridade da informação, a conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e

⁴ A responsabilização dos gestores das entidades do setor público (Gonçalves & Quinaz, 2013).

regulamentos e salvaguarda dos ativos. Noutra perspetiva, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) (2013), considera que “o controlo interno é um processo, efetuado pelo conselho de administração de uma entidade, pela gestão e por outro pessoal, projetado para fornecer a garantia razoável na realização dos objetivos relativos às operações, ao relatório, e à conformidade”⁵ (COSO, 2013, p. 3).

Em relação à doutrina nacional, o TdC (1999, p. 47) considera que o controlo interno como uma forma de “organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere”.

Existem assim cinco aspetos essenciais no controlo interno: (1) alinhamento organizacional, (2) o controlo interno deverá constituir um meio e não um fim, (3) deverá incidir não só sobre manuais de políticas e procedimentos mas também incidir sobre as pessoas, (4) deverá fornecer uma fiabilidade razoável para a gestão de topo e (5) deverá ser flexível na adaptação à estrutura da instituição (COSO, 2013).

No ordenamento jurídico português, e de acordo com o com o Decreto-Lei (DL) n.º 166/98, de 25 de junho, considera-se que:

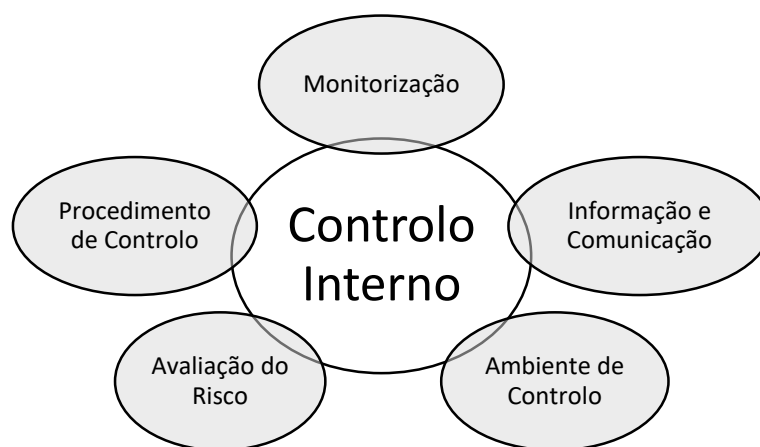
“O Controlo Interno consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a atividades, programas, projetos, ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos nos termos da lei” (Ministério das Finanças [MF], 1996, p. 2815).

O COSO (2013) desenvolveu uma metodologia que assenta na relação entre objetivos, componentes e a instituição. Quanto aos objetivos podemos distinguir em três categorias: (1) objetivos de operações, em que pretende a otimização da eficiência e eficácia das operações da entidade, (2) objetivos de reporte, na qual procura-se obter documentos financeiros e não financeiros, internos e externos de forma a que sejam oportunos, confiáveis e transparentes e (3) objetivo de conformidade, que visam garantir o cumprimento das normas legais a que a entidade encontra sujeita. Esta metodologia tem sido adotada a nível mundial, inclusivamente pela Comissão Europeia e pelo Banco de Portugal⁶.

⁵ Traduzido pelo autor.

⁶ “O Banco de Portugal através do Aviso n.º 5/2008, recomenda às Instituições Financeiras a operar em Portugal, a utilização do COSO como referência para a implementação de um efetivo sistema de Controlo Interno e como prática para a sua avaliação” (Rebelo, 2012, p. 17).

Conforme COSO (2013) e Gomes (2014), o controlo interno deverá ser compreendido como uma ferramenta integrada na organização, compreendendo cinco componentes:



*Figura 1 – Componentes do Controlo Interno
Fonte: Adaptado de Gomes (2014)*

Sistema de Controlo Interno no Setor Público Português

Desde a década de 90 que Portugal tem sofrido uma grande evolução ao nível do Setor Público. De uma forma sucinta, esta inicia-se logo em 1990 com a publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública e em 1992 com o Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE), estes diplomas traduziram-se em importantes reformas orçamentais e de contabilidade pública.

Não obstante, só em 1998 Portugal passou a dispor de um Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado⁷, que “compreende os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial e visa assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da Administração Pública” (MF, 1998, p. 2825), o que permite “a redução de erros e irregularidades pelo que competirá ao auditor externo avaliar a fiabilidade dos Sistema de Controlo Interno (SCI) instituídos pelos organismos auditados” (Miranda & Santos, 2015, p. 4).

Importa agora analisar como se caracteriza o atual SCI da Administração Pública, decorrente do DL n.º 166/98, de 25 de junho.

Caracterização do Sistema de Controlo Interno

A execução do orçamento de Estado é sem dúvida um dos aspetos que tem maior impacto nos mecanismos de controlo, não obstante da verificação dos requisitos

⁷ Aprovado pelo DL n.º 166/98, de 25 de junho. Este diploma vem na sequência da implementação do Plano Oficial de Contas Público (POCP) aprovado em 1997.

previstos no RAFE⁸, existe ainda três componentes quanto ao seu controlo: administrativo, jurisdicional e político, de acordo com o art. 68.º da Lei de Enquadramento Orçamental.

O controlo político é exercido pela Assembleia da República nos termos da Constituição.

O controlo jurisdicional (ou financeiro) é competência do TdC, devendo fiscalizar a legalidade e regularidade da despesa e receita e ainda apreciar a boa gestão financeira e efetiva responsabilidade por infrações financeiras.

Quanto ao controlo administrativo “os serviços do Estado devem organizar e manter em funcionamento sistemas e procedimentos de controlo interno das operações do orçamento” (Alves, 2013, p. 88). Este controlo compreende os níveis: operacional, setorial e estratégico e pressupõe “a atuação coordenada e a observância de critérios, metodologias e referenciais de acordo com a natureza das intervenções a realizar” (Assembleia da República [AR], 2015, p. 7586). De uma forma resumida temos a figura abaixo:

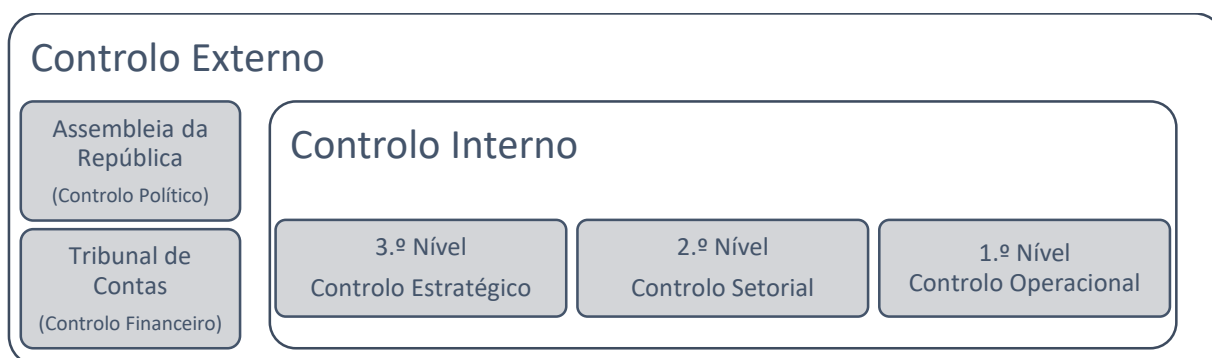


Figura 2 – Sistema Nacional de Controlo das Finanças Públicas
Fonte: Adaptado de TdC (2016)

Como verificado anteriormente, o TdC é a entidade que exerce por excelência o controlo financeiro⁹, mas além deste existe outros organismos que possuem competências, tais como Inspeção-Geral de Finanças, Órgãos Setoriais de Inspeção¹⁰. Nos próximos subcapítulos serão descritos as competências e importância de cada um dos organismos.

⁸ De acordo com o art. 22.º do DL n.º 155/92 são requisitos da despesa: a conformidade legal, regularidade financeira, economia, eficiência e eficácia.

⁹ Cfr. com art. 1.º e 2.º da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC).

¹⁰ Onde se incluem: Inspeção Diplomática e Consular, Inspeção-Geral da Defesa Nacional, Inspeção-Geral da Administração Interna, Inspeção-Geral do Ministério da Solidariedade e Segurança Social, Inspeção-Geral dos Serviços de Justiça, Inspeção-Geral do Ministério da Agricultura, do Mar, do Ambiente e do Ordenamento do Território, Inspeção-Geral da Educação e Ciência, Inspeção-Geral das Atividades da Saúde e Inspeção-Geral das Atividades Culturais.

Tribunal de Contas

O TdC fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, avalia a gestão financeira e efetiva responsabilidades por infrações financeiras. O sector público administrativo (Administração Central, Regional e Local) encontra-se sujeito à jurisdição e aos poderes do controlo financeiro deste Tribunal.

Segundo TdC (1999), o SCI das entidades deverá garantir: a salvaguarda dos ativos, legalidade e a regularidade das operações, integridade e exatidão dos registos contabilísticos, execução dos planos e políticas superiormente definidos, eficácia da gestão e a qualidade da informação.

Com vista a garantir os objetivos anteriormente referidos, as entidades devem ter como base um conjunto de princípios básicos: a segregação de funções¹¹ (e.g. art. 17.º da Lei n.º 41/14, de 10 de julho), o controlo das operações (e.g. as conciliações e as reconciliações bancárias), a definição de autoridade e de responsabilidade (e.g. n.º 1 do art. 42.º do DL n.º 197/99, de 8 de junho), pessoal qualificado, competente e responsável (e.g. Aviso n.º 15929/16, de 22 de dezembro) e registo metódico dos factos (e.g. DL n.º 232/97, de 3 de setembro).

O Manual do Tribunal de Contas justifica a avaliação do controlo interno uma vez que este permite:

“Determinar o seu grau de confiança, que se obtém examinando a segurança e a fiabilidade da informação e o seu grau de eficácia na prevenção e deteção de erros e irregularidades [...] a profundidade dos procedimentos que o auditor deve adotar na condução dos seus trabalhos” (TdC, 1999, p. 53).

Desta forma a avaliação é constituída por duas fases e finda com o relatório final.

Numa primeira fase é realizada a recolha de informação que permita a descrição dos SCI. Inicialmente é consultada a legislação, regulamentos, normas internas, objetivos do organismo, organogramas legais e reais, estrutura do organismo, manuais de procedimentos ou descritivos dos métodos de funcionamento (sistema administrativos, contabilístico e financeiro), dados acerca das operações financeiras e informação contabilística e financeira relevante. Após esgotar todos estes recursos, seguem-se reuniões¹² com pessoal responsável do organismo, com o intuito de descrever as suas funções, indicar a forma de processamento dos registos e documentos que lhe servem de apoio (TdC, 1999). Durante e/ou após a realização desta fase são realizadas descrições narrativas e/ou fluxogramas com o intuito de descrever os SCI.

¹¹ A segregação de funções constitui-se como um dos princípios básicos de controlo interno, que visa a separação das funções de autorização de pagamento e o pagamento, com o propósito de vedar o conflito de interesses (AR, 2014; Silva, 2013).

¹² Podendo ser entrevistas ou questionários.

A fase seguinte constitui-se como a confirmação e avaliação dos sistemas. Nesta recorre-se a testes de procedimento de forma a verificar os SCI descritos e identificados correspondem à realidade¹³. Seguidamente são realizadas verificações do funcionamento do sistema “para o que se deverão realizar testes de conformidade, que permitam concluir se o sistema de controlo implantado é ou não realmente aplicado ao conjunto das operações e transações do exercício” (TdC, 1999, p. 59).

A avaliação termina com o relatório final, o qual inclui “um juízo sobre a sua fiabilidade, evidenciar os seus pontos fortes e fracos e formular as recomendações necessárias à sua melhoria” (TdC, 1999, p. 59).

Inspeção-Geral de Finanças

A Inspeção-Geral de Finanças (IGF) foi aprovada pelo DL n.º 96/12, de 23 de abril, sendo um serviço central da Administração Direta do Estado, dotada de autonomia administrativa. Enquanto órgão de controlo estratégico e autoridade de auditoria, tem uma intervenção transversal no domínio do controlo financeiro, abrangendo todas as funções do Estado e o controlo dos fundos europeus, bem como a Administração Local.

O art. 2.º do diploma suprarreferido tem um vasto conjunto missões e atribuições à IGF, nomeadamente:

“[tem por] missão assegurar o controlo estratégico da administração financeira do Estado, compreendendo o controlo da legalidade e a auditoria financeira e de gestão, bem como a avaliação de serviços e organismos, atividades e programas, e também a de prestar apoio técnico especializado, abrangendo todas as entidades do setor público administrativo” (MF, 2010, p. 2263).

Órgãos Setoriais de Inspeção

Os controlos setoriais são realizados por Órgãos Setoriais de Inspeção em que, por regra, cada ministério possui, pelo menos um. Estes órgãos incidem sobretudo na “avaliação dos controlos operacionais e avaliam a adequação da inserção das unidades de execução, e respetivo sistema de gestão, nos planos globais do ministério e o seu sistema de gestão” (Alves, 2013, p. 97).

A Inspeção-Geral da Administração (IGAI) por missão “assegurar as funções de auditoria, inspeção e fiscalização de alto nível, relativamente a todas as entidades, serviços e organismos, dependentes, ou cuja atividade é legalmente tutelada ou regulada pelo membro do Governo responsável pela área da Administração Interna” (Ministério da Administração Interna [MAI], 2012, p. 1144). Constata-se, portanto, que a GNR encontra-se sujeita à inspeção deste organismo¹⁴.

¹³ Para uma leitura mais detalhada consultar Parte III do Manual de Auditoria (Tribunal de Contas [TdC], 1999).

¹⁴ Cfr. ainda com o art. 21.º Regulamento Geral de Serviço da GNR.

Controlo Interno na Guarda Nacional Republicana

De acordo com o art. 21.º do Regulamento Geral de Serviço da GNR (RGSGNR)¹⁵, o controlo da gestão é realizado através do controlo externo, exercido pelo TdC, IGF e IGAI e ainda pelo controlo interno, o qual é exercido pela Inspeção da Guarda (IG). Importa também salientar quem são os responsáveis gestão da GNR e de acordo com o art. 23.º são: General Comandante-Geral (GCG), 2.º Comandante-Geral, Comandante do Comando de Administração dos Recursos Internos (CARI), Diretores das Direções do CARI, Comandantes e 2.ºs Comandantes das Unidades, Diretor do Centro Clínico e o Comandante da Unidade de Apoio Geral.

Inspeção da Guarda

De acordo com a Lei Orgânica da GNR (LOGNR), temos que:

“A IG é o órgão responsável pelo desenvolvimento de ações inspetivas e de auditoria ao nível superior da Guarda, competindo-lhe apoiar o comandante-geral no exercício das suas funções de controlo e avaliação da atividade operacional, da formação, da administração dos meios humanos, materiais e financeiros e do cumprimento das disposições legais aplicáveis e dos regulamentos e instruções internos, bem como no estudo e implementação de normas de qualidade” (AR, 2007, p. 8047)¹⁶.

Para dar cumprimento à LOGNR, o Despacho n.º 22287/2009, de 8 de outubro, veio aprovar o Regulamento da IG. Além das competências previstas na LOGNR, compete ainda à IG¹⁷ “propor a adoção de medidas que possam contribuir para o aperfeiçoamento da administração dos recursos humanos, materiais e financeiros [...] bem como para a resolução de eventuais deficiências que sejam encontradas durante as inspeções” (MAI, 2009, p. 40729).

O art. 3.º do referido Despacho tem especial interesse, uma vez que vai influir diretamente num dos pilares fundamentais da Auditoria, a independência. A IG funciona sob dependência direta do Exmo. GCG, a qual não se insere nem na cadeia de comando, nem interfere com a cadeia hierárquica estabelecida. Desta forma constata-se que a IG possui uma posição de distinção em relação aos demais Unidades¹⁸, o que lhe confere distanciamento suficiente para a concretização das suas competências, as quais devem “assentar no princípio da legalidade, nortear-se por critérios de

¹⁵ Aprovado pelo Despacho n.º 10393/2010, de 22 de junho (Guarda Nacional Republicana [GNR], 2010b).

¹⁶ A IG insere-se ao nível do controlo operacional.

¹⁷ A IG possui um quadro orgânico constituído por 19 militares GNR (2010a).

¹⁸ Cfr. ainda com o organograma da GNR em: <http://www.operacional.pt/wp-content/uploads/2010/02/1-gnr-estrutura-geral.jpg>.

independência, integridade e objetividade, e estar sujeita aos deveres de isenção e sigilo” (MAI, 2009, p. 40729).

Divisão de Controlo e Auditoria Interna

Além da IG, pode-se destacar a Divisão de Controlo e Auditoria Interna (DCAI) pertencente à Direção de Recursos Financeiros.

À DCAI compete assessorar o Comandante do CARI no cumprimento das leis e normas da contabilidade pública, elaborar propostas orçamentais, dirigir e fiscalizar a execução dos orçamentos e, orientar e apoiar tecnicamente todos os órgãos de gestão financeira; exercer a autoridade técnica e a realização de auditorias no âmbito da administração financeira; colaborar com a IG na auditoria dos procedimentos e da gestão financeira dos demais serviços e das unidades da GNR; e, conferir e ajustar as contas de gerência prestadas pelas unidades e órgãos para fiscalização pelo TdC¹⁹.

Além das auditorias externas, internamente existem auditorias que são exercidas pela IG e/ou DCAI. Geralmente as auditorias duram três dias, podendo ter cariz de financeira ou multidisciplinar²⁰, onde são auditados recursos humanos, logísticos e financeiros.

De entre as técnicas e procedimentos, as mais utilizadas são a entrevista e o *check-list*, que permite a identificação e registo de todas as situações sobre as quais se torna fundamental incidir: comentários, registo de boas práticas, recomendações formativas e recomendações obrigatórias. No final da auditoria é elaborado um relatório.

Anualmente são planeadas auditorias a realizar, tendo em consideração que cada centro financeiro²¹ deverá ser auditado, pelo menos, de dois em dois anos.

Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas

Em 2016, por recomendação do Conselho de Prevenção da Corrupção, a GNR procedeu à atualização do seu Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas, que se mantinha inalterado desde 2010.

De acordo com o mesmo documento, considera-se “risco” como “o evento, situação ou circunstância futura com probabilidade de ocorrência e potencial consequência positiva ou negativa na consecução dos objetivos de uma unidade organizacional” (Comando Geral [CG], 2016, p. 20). Este Plano considera a (falta de) qualidade do sistema de controlo interno como um dos fatores de risco.

¹⁹ De acordo com o Despacho n.º 4501/2010, de 15 de março.

²⁰ Foram introduzidas na sequência da Auditoria externa realizada pelo TdC (Relatório N.º 28/09 - 2.ª S - Processo N.º 16/07-Audit).

²¹ Representa a estrutura interna da GNR com orçamento atribuído, cuja prestação de contas interna é feita através da Divisão.

O Plano identifica os riscos, organizando-os por atividades, classificando-os de segundo a Probabilidade de Ocorrência (PO)²², Gravidade da Consequência (GC)²³ e Graduação (GR)²⁴ e propõe ainda medidas de prevenção. Entre outros riscos apresentados, salientam-se os seguintes com importância para a presente investigação:

Atividade/ Perfil Funcional	Identificação dos Riscos	Escala de Risco ²⁵			Medidas de Prevenção
		PO	GC	GR	
Atividade de Receita	Recebimento de valores sem emissão de recibos.	1	2	3	Reforçar as medidas de controlo interno e definição de regras sobre o procedimento a adotar em caso de falha do sistema informático.
	Venda de artigos de bar sem o correspondente registo dos artigos vendidos das importâncias recebidas.	2	1	2	Implementação de aplicações informáticas em todos os bares e adoção obrigatória do pré-pagamento. Controlo diário da caixa.
Contabilidade	Violação dos princípios da Contabilidade Pública.	1	2	2	Utilização aplicação informática <i>SicPlus</i> para acompanhamento e controlo dos procedimentos de gestão financeira e contabilística.
	Deficiente controlo dos compromissos assumidos.	1	2	2	Pagamento de bens adquiridos justificados com a emissão prévia de requisição.
	Deficiente classificação contabilística de receitas e despesas.	1	1	1	Informatização integrada dos procedimentos de controlo interno da contabilidade (<i>SicPlus</i>).
	Deficiente controlo dos compromissos assumidos e das dotações orçamentais.	2	2	2	Segregação de funções.
Diversos	Deficiente controlo da entrada e saída dos artigos destinados à confeção de refeições e venda nos bares.	2	3	3	Automatismos nos controlos através da implementação de aplicações informáticas que permitam reduzir ou anular situações de risco.
	Utilização de Contas Bancárias abertas em nome da GNR para fins distintos da sua atividade e sem o controlo dos órgãos de gestão financeira.	1	2	3	Abertura de Contas Bancárias em nome da GNR, apenas com autorização superior e substituição de todas as contas abertas na GCD por contas do Tesouro abertas na IGCP.
Celebração e Execução do Contrato	Deficiente controlo na receção dos bens.	1	1	1	Difundir instruções sobre o armazenamento e circuito de receção de bens.

Tabela 1 - Principais riscos associados ao controlo interno

Fonte: Adaptado de Plano de Gestão De Riscos de Corrupção e Infrações Conexas 2016

Dos riscos enunciados pelo Plano é possível concluir que a execução orçamental e a arrecadação da receita pública, na sua dimensão financeira e logística, são os

²² Conjunto de razões ou circunstâncias que tornam algo provável o acontecimento de certo risco.

²³ Impacto que pode advir decorrente do risco identificado.

²⁴ Combinação das pontuações dadas a probabilidade da ocorrência e a gravidade da consequência.

²⁵ Escala do risco: 1 – Baixa, 2 – Média; 3 – Alta.

aspetos onde o controlo interno acarreta maiores riscos. Devendo-se ainda ter-se em atenção os inventários e existências (refeições e bares).

Sem dúvida que as medidas de prevenção apresentadas estão assentes no princípio da transparência e que de uma forma genérica, deverão passar pela implementação de sistemas informáticos que permitam reforçar o controlo interno, quer dos fluxos financeiros, quer dos fluxos de bens, e por sua vez reduzir o ou anular situações de risco, podendo ser complementado com controlos físicos.

Ainda que a segregação de funções²⁶ seja um dos princípios básicos na Administração Pública, denota-se que é insuficiente, sendo que as respetivas infrações podem levar a que os infratores sejam responsabilizados de diferentes formas: financeira, disciplinar, civil e ainda criminalmente²⁷.

Limitações do Sistema de Controlo Interno

A correta implementação é sem dúvida um fator fundamental para que o SCI forneça uma segurança razoável na prevenção, limitação ou deteção de erros e irregularidades não obstante, o SCI só por si não garante a sua eficácia, sendo que a segregação de funções constitui-se como um dos princípios basilares para a eficácia de um SCI (TdC, 1999).

Gomes (2014) indica um conjunto de fatores que podem constituir-se como limitações à eficácia de um SCI, nomeadamente: falta de interesse da gestão na implementação e manutenção do SCI; não envolvimento de toda a organização; o erro humano, nomeadamente através da falta de cuidado, distração, erros de julgamento ou má compreensão das instruções; possibilidade de iludir propositadamente os controlos internos; o responsável pelo controlo interno fazer uma má utilização do mesmo; em regra, os controlos não versam sobre as situações excecionais; e, não são possível fazer uma avaliação precisa dos custos e benefícios, pelo que poderá tornar menos atraente a adoção dos controlos internos.

Além das limitações elencadas anteriormente, o setor público pode deparar-se com outras, nomeadamente: a segregação de funções não pode evitar o conluio ou cumplicidade, os poderes de autorização de operações poderão ser usados de forma abusiva ou arbitrária e a competência ou integridade daquele que executa funções de controlo podem deteriorar-se (TdC, 1999).

²⁶ A segregação de funções constitui-se como um dos princípios básicos de controlo interno, que visa a separação das funções de autorização de pagamento e o pagamento, com o propósito de vedar o conflito de interesses (AR, 2014; Silva, 2013);

²⁷ Cfr. artigos 214.º e 271.º da Constituição da República Portuguesa.

Responsabilização financeira consultar o Capítulo V da LOPTC e Responsabilização Disciplinar consultar o Regime de Disciplina da GNR e subsidiariamente o Regime de Disciplina Militar.

Conclusões

O desenvolvimento do presente artigo possibilitou a análise da importância da existência de controlos internos nas entidades públicas, sendo que só em 1998, com o DL n.º 166/98, de 25 de junho, o setor público português passou a dispor de um Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado, que compreende os domínios orçamentais, económico, financeiro e patrimonial. Sem dúvida que a efetivação desta ferramenta permitiu alcançar alguns dos objetivos a que um sistema de controlo interno está subjacente, nomeadamente a monitorização, informação e comunicação, ambiente de controlo, avaliação do risco e procedimentos de controlo.

A estrutura do Sistema de Controlo Interno tem três dimensões de controlo, administrativo, jurisdicional e política. A mais importante de realçar torna-se o controlo administrativo, que por sua vez compreende 3 níveis de atuação, designados por controlo operacional, setorial e estratégico. Importa salientar que a GNR, no âmbito do controlo operacional, dispõe de dois órgãos com grande importância nesta área, a Divisão de Controlo e Auditoria Interna e particularmente a Inspeção da GNR.

Da análise conclui-se que ambos os organismos possuem todas as características necessárias que lhes permitem concretizar as competências que lhes estão atribuídas, nomeadamente a independência, posição hierárquica distinta das entidades a ser auditadas, sendo que a Inspeção da Guarda depende apenas do Exmo. GCG.

Da análise do Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas de 2016 foi possível identificar diversos riscos relacionados com controlo interno. De uma forma geral estes estão relacionados com o processo de despesa e arrecadação da receita e segregação de funções. As propostas de medidas de prevenção, em grande parte, passam pela implementação de aplicações informáticas mais eficazes.

Não obstante dos riscos elencados, conclui-se que a GNR dispõe de um quadro normativo adequado para o controlo interno da institucional, havendo lugar para melhorias, nomeadamente aquelas que são apontadas pelo Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e infrações Conexas.

Na elaboração do presente artigo houveram algumas limitações e dificuldades, em especial no que concerne à obtenção de documentação acerca da auditoria e controlos internos, em que devido à classificação de alguns documentos não foi possível o seu acesso. Outra limitação prende-se com o número máximo de páginas, o que culminou em o autor ser mais sucinto em alguns conteúdos em benefício de outros que considerou como mais relevantes para o artigo.

Bibliografia

- Academia Militar - Direção de Ensino. (2016). Normas para a Redação de Trabalhos de Investigação. *Normas Para a Redação de Trabalhos de Investigação*.
- Alves, J. (2013). Auditoria no Sector Público: Uma Análise ao Sistema Português. *Lusíada. Economia & Empresa*, 16, 75–104. Retrieved from <http://repositorio.ulusiada.pt/handle/11067/933>
- Assembleia da República [AR] (2007). Lei n.º 63/2007 de 6 de novembro: Aprova a Orgânica da Guarda Nacional Republicana (LOGNR), *Diário da República*. 1ª série, n.º 213, 8043-8051.
- Assembleia da República [AR] (2014). Lei n.º 41/2014 de 10 de julho: Oitava alteração à Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto (Lei de Enquadramento Orçamental), *Diário da República*. 1.ª série, n.º 131, 3768-3791.
- Assembleia da República [AR] (2015). Lei n.º 151/2015 de 11 de setembro, Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), *Diário da República*. 1.ª série, n.º 178, 7566 - 7584.
- Comando Geral [CG] (2016). *Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas 2016*. Guarda Nacional Republicana.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [COSO]. (2013). Internal Control — Integrated Framework, (May), 10. <http://doi.org/978-1-93735-239-4>
- Costa, C. (1998). *Auditoria Financeira – Teoria e Prática* (6th ed.). Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Gomes, E. (2014). A Importância do Controlo Interno no Planeamento de Auditoria. *Revisores E Auditores*, N.º 64, N.º 64, 8–31.
- Gonçalves, A., & Quinaz, L. (2013). Contabilidade nas entidades do setor público: Transparência, accountability e controlo financeiro. *Revisores & Auditores*, 42–55. Retrieved from <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/63/SetorPublico.pdf>
- Guarda Nacional Republicana [GNR] (2010). Despacho GCG n.º 20-C/10-OG de 30 de novembro, *Ordem à Guarda*. 1.ª série, n.º 22, 1310 - 1328.
- Guarda Nacional Republicana [GNR] (2010). Despacho n.º 10393/2010, de 22 de junho: aprova o novo Regulamento Geral do Serviço da Guarda Nacional Republicana (RGSGNR), *Diário da República*. 2.ª série, n.º 119, 33856 - 33891.
- Institute of Internal Auditors [IIA] (2014). Public Sector Internal Audit Standards - Applying the IIA International Standards to the UK Public Sector. *Public Sector Internal Audit Conference*, (September).
- LUSA (2017). Portugal com 2.ª maior dívida pública da UE no 3.º trimestre de 2016. Retrieved March 19, 2017, from <http://expresso.sapo.pt/economia/2017-01-23->

- Portugal-com-2.-maior-divida-publica-da-UE-no-3.-trimestre-de-2016
- Ministério da Administração Interna [MAI] (2009). Despacho n.º 22287/2009, de 8 de outubro: Aprova o Regulamento da Inspeção da Guarda (IG), *Diário da República*. 2.ª série, n.º 195, 40728 - 40729.
- Ministério da Administração Interna [MAI] (2012). Decreto-Lei n.º 58/2012, de 14 de março: Aprova a orgânica da Inspeção -Geral da Administração Interna (IGAI), *Diário da República*. 1.ª série, n.º 53, 1144-1146.
- Ministério das Finanças [MF] (1998). Decreto-Lei n.º 166/98 de 25 de junho: Institui o Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado, *Diário da República*. 1.ª série-A, n.º 144, 2814-2816.
- Ministério das Finanças [MF] (2010). Decreto-Lei n.º 96/2012 de 23 de abril: Aprova a Orgânica da Inspeção-Geral de Finanças (IGF), *Diário da República*. 1.ª série, n.º 80, 2262-2265.
- Miranda, S. & Santos, P. (2015). Avaliação dos Sistemas de Controlo Interno dos Serviços e Fundos Autónomos Portugueses, 1–24. Retrieved from <https://www.occ.pt/news/cicpublica2016/pdf/16.pdf>
- Prodanov, C. & Freitas, E. (2013). *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. Universidade FEEVALE (2nd ed.). Rio Grande do Sul: Editora FEEVALE. <http://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- Rebelo, M. (2012). Framework de Controlo Interno COSO. *Fórum de Auditoria Interna* 2012, 47, 1–56. Retrieved from http://www.ipai.pt/fotos/gca/revista_47_final_27jun2012_1341331341.pdf
- Silva, A. (2000). *Auditoria do Management Público*. Lisboa: Universidade Autónoma de Lisboa.
- Silva, M. (2013). O princípio da segregação de funções e sua aplicação no controle processual das despesas: uma abordagem analítica pela ótica das licitações públicas e das contratações administrativas. *Revista Do TCU*, 128, 38–51.
- The International Standards of Supreme Audit Institutions [INTOSAI]. (2004). Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. Retrieved from http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm
- Tribunal de Contas [TdC] (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos (Volume I)*. Tribunal de Contas.
- Tribunal de Contas [TdC] (2016). *Manual De Auditoria: Princípios Fundamentais*. Lisboa: Tribunal de Contas. Retrieved from http://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/manuais/mapf/mapf_20161107.pdf